

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 14 iunie 2012(1)

Cauza C-234/11

TETS Haskovo AD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Administrativen Sad Varna (Bulgaria)]

„Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Articolele 185 și 187 din Directiva 2006/112/CE – Regularizarea deducerii ca urmare a demolării clădirilor”

I – Introducere

1. Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată al Uniunii Europene se caracterizează prin deducerea taxei achitate în amonte. Prin această deducere, intrările fiecărui agent economic sunt scutite de taxă, însă numai dacă ieșirile corespunzătoare acestora sunt grevate de taxă. Curtea descrie acest lucru astfel: deducerea taxei pe valoarea adăugată în amonte este legată de perceperea taxei pe valoarea adăugată în aval(2).
2. Ce se întâmplă însă atunci când se întrerupe această legătură între intrări și ieșiri? Un agent economic poate fi pus în imposibilitatea de a revinde un bun cumpărat, de exemplu, pentru că depozitul a ars sau pentru că i-au fost furate toate mărfurile.
3. Aceste întrebări vizează dispozițiile de drept al Uniunii privind regularizarea deducerilor, care fac obiectul prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare. În acest caz, din fericire, nu este vorba despre evenimente atât de neplăcute, precum incendiul sau furtul. Dimpotrivă, agentul economic însuși a avut inițiativa de a demola mai multe dintre clădirile sale pentru a face loc unei noi clădiri. Curtea trebuie să se pronunțe acum asupra aspectului dacă într-o astfel de situație este necesară o regularizare a deducerii inițiale.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

4. Pentru perioada în litigiu în acțiunea principală, dispozițiile Uniunii care reglementează taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) sunt cele cuprinse în Directiva

2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁽³⁾ (denumit în continuare „Directiva TVA”).

5. Dispozițiile capitolului 1 din titlul X din această directivă reglementează „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”. În acest scop, articolul 168 din Directiva TVA stabilește, printre altele, următoarele condiții:

„În măsura în care bunurile [...] sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ului, pe care are obligația de a-l plăti, următoarele sume:

(a) TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate [...] de o altă persoană impozabilă;

[...]”

6. Capitolul 5 din titlul X din Directiva TVA cuprinde la articolele 184-192 dispoziții privind „ajustarea deducerilor”. În acest sens, articolul 184 prevede la modul general:

„Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.”

7. Articolul 185 cuprinde următorul fapt special în materie de regularizare:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA-ul, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu, atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

8. La articolele 187-191, Directiva TVA prevede regimuri speciale pentru regularizarea deducerilor pentru bunurile de capital. Articolul 187 are, printre altele, următorul cuprins:

„(1) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

[...]

În cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

(2) Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA-ul aplicat bunurilor de capital sau, în cazul prelungirii perioadei de regularizare, pentru o fracțiune corespunzătoare din TVA.

Regularizarea prevăzută la primul paragraf se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate [...]"

9. În plus, articolul 19 din Directiva TVA cuprinde următoarea reglementare specială cu privire la consecințele fiscale ale unui aport în natură:

„În cazul unui transfer, indiferent dacă este efectuat [...] sub formă de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, statele membre pot considera că nu a avut loc nicio livrare de bunuri și că persoana căreia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului.”

B – *Dreptul bulgar*

10. Republica Bulgaria a transpus Directiva TVA prin Legea privind TVA-ul (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, denumită în continuare „Legea bulgară privind TVA-ul”).

11. La articolul 79 din Legea bulgară privind TVA-ul, regularizarea unei deduceri anterioare este reglementată după cum urmează:

„[...]”

(3) O persoană înregistrată care a dedus în parte sau în întregime TVA-ul achitat în amonte pentru bunurile produse, cumpărate, dobândite sau importate calculează și datorează o taxă a cărei valoare este egală cu suma dedusă, în cazul în care produsele au fost distruse, s-a constatat lipsa lor sau au fost sortate ca rebuturi ori în cazul în care le-a fost schimbată destinația, iar noua destinație nu mai face obiectul dreptului de deducere.

(4) În conformitate cu alineatele (1) și (3), regularizarea se efectuează în perioada fiscală în care au intervenit respectivele circumstanțe [...]

[...]

(6) Independent de alineatele (1) și (3), pentru bunurile sau serviciile care reprezintă [...] bunuri de capital, persoana impozabilă datorează o taxă a cărei valoare se calculează după formula [...]"

12. Referitor la excepțiile de la regularizarea deducerilor, articolul 80 din Legea bulgară privind TVA-ul prevede, printre altele, următoarele:

„[...]”

(2) Regularizarea potrivit articolului 79 alineatul (3) nu se efectuează în următoarele cazuri:

1. distrugere, dispariție sau deteriorare a produselor în condiții de forță majoră [...];

2. distrugere, dispariție sau deteriorare a produselor în urma unor avarii sau catastrofe, cu privire la care persoana poate dovedi că nu au fost cauzate din propria culpă;

[...]”

13. În plus, la articolul 10 din Legea bulgară privind TVA-ul sunt prevăzute următoarele consecințe fiscale ale aportului în natură:

„(1) Nu este considerat? livrare de bunuri sau furnizare de servicii livrarea sau serviciul efectuate în favoarea destinatarului de persoana aflat? în faza de modificare, de persoana care efectueaz? transferul sau aportul ca urmare a:

[...]

3. realiz?rii unui aport în natur? la o societate comercial?.

(2) În cazurile prev?zute la alineatul (1), dobânditorului bunurilor ?i serviciilor i se transmit toate drepturile ?i obliga?iile referitoare la acestea prev?zute de prezenta lege, inclusiv dreptul la deducerea TVA-ului ?i obliga?ia de regularizare a deducerii efectuate.”

III – Situa?ia de fapt ?i întreb?rile preliminare

14. În ac?iunea principal?, se contest? cuantumul TVA-ului datorat de TETS Haskovo AD, societate de drept bulgar (denumit? în continuare „persoana impozabil?”), pentru lunile ianuarie ?i februarie 2010.

15. În luna august 2008, s-a decis majorarea capitalului persoanei impozabile prin intermediul unui aport în natur?. Acest aport cuprindea ?i trei construc?ii destinate producerii de energie – un turn de r?cire, un co? de fum ?i o alt? construc?ie – care au fost demolate în lunile ianuarie ?i februarie 2010 de persoana impozabil?. Demolarea s-a efectuat în vederea realiz?rii unui plan de reconstruc?ie ?i modernizare a unei termocentrale pe terenul respectiv. Vânzarea fierului vechi ob?inut în urma demol?rii a fost supus? pl??ii TVA-ului.

16. Anterior aportului în natur?, construc?iile men?ionate au apar?inut societ?ii Finans inzhenering AD (denumit? în continuare „Finans inzhenering”). Aceasta achizi?ionase construc?iile în luna aprilie 2008 de la comuna Haskovo ?i a beneficiat de deducerea TVA-ului pentru aceast? opera?iune. Deducerea corespunz?toare cl?dirilor demolate ulterior a fost de circa 1,5 milioane leva (moned? denumit? în continuare „BGN”), ceea ce reprezint? aproximativ 767 000 de euro.

17. Administra?ia fiscal? bulgar? consider? c?, în conformitate cu articolul 79 alineatele (3) ?i (6) din Legea bulgar? privind TVA-ul, aceast? deducere trebuie regularizat? par?ial în urma demol?rii cl?dirilor. Aceasta a emis o decizie de impunere potrivit c?reia persoana impozabil?, în calitate de succesoare în drepturi a Finans inzhenering, datoreaz? suma total? de aproximativ 1,3 milioane BGN drept TVA pentru lunile ianuarie ?i februarie 2010.

18. Instan?a de trimitere trebuie s? se pronun?e cu privire la ac?iunea formulat? de persoana impozabil? împotriva acestei decizii. În acest sens, instan?a consider? ca fiind necesar r?spunsul Cur?ii la urm?toarele întreb?ri:

„1) Cum trebuie interpretat? no?iunea «distrugerea bunului» în sensul articolului 185 alineatul (2) din Directiva 2006/112 ?i sunt relevante pentru regularizarea TVA-ului dedus la achizi?ionarea bunului motivele pentru care s-a realizat distrugerea ?i/sau condi?iile în care s-a produs aceasta?

2) Demolarea bunurilor de capital, dovedit? în mod corespunz?tor, efectuat? cu unicul scop de a crea bunuri de capital noi ?i moderne având aceea?i destina?ie trebuie în?eleas? ca o modificare a factorilor utiliza?i la stabilirea sumei de dedus în sensul articolului 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112?

3) Articolul 185 alineatul (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? permite statelor membre s? prevad? efectuarea regulariz?rii în cazul distrugerii bunului, dac? la

achiziționarea acestuia nu s-a efectuat plata sau nu a fost efectuat decât o plată parțială?

4) Articolul 185 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale precum cea de la articolul 79 alineatul (3) și de la articolul 80 alineatul (2) punctul 1 din Legea bulgară privind TVA-ul care prevede regularizarea deducerii în cazul distrugerii bunului, dacă la achiziționarea acestuia plata s-a efectuat în integralitate, iar TVA-ul calculat a fost achitat, și care impune o altă condiție decât plata pentru neefectuarea regularizării deducerii de TVA?

5) Articolul 185 alineatul (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că exclude posibilitatea regularizării unei deduceri în cazul demolării de clădiri, efectuată cu unicul scop de a edifica în locul acestora clădiri noi și moderne având aceeași destinație și care servesc efectuarii de operațiuni pentru care se poate efectua deducerea TVA-ului?

IV – **Aprecieri juridice**

19. Întrebările preliminare sunt formulate în contextul în care, în conformitate cu articolul 10 alineatul (1) punctul 3 și alineatul (2) din Legea bulgară privind TVA-ul, persoana impozabilă ale cărei deduceri au fost regularizate este succesoarea în drepturi a Finans inzhenering, care beneficiase inițial de deducerea TVA-ului. Pornind de la această situație juridică, vom examina întrebările preliminare.

20. Totuși, considerăm că este necesar să menționăm că articolul 19 din Directiva TVA permite statelor membre să aplice un astfel de regim succesorului în drepturi numai în cazul în care se transferă toate activele sau o parte a acestora. În ceea ce privește dispoziția anterioară, mai precis articolul 5 alineatul (8) din Așasea directivă(4), Curtea a stabilit că prin aceasta trebuie să se înțeleagă numai transferul unui fond de comerț sau al unei părți autonome dintr-o întreprindere, care constituie o întreprindere sau o parte a unei întreprinderi susceptibilă să desfășoare o activitate economică autonomă, dar că această noțiune *nu* include simpla cesiune de bunuri(5). Din datele cuprinse în decizia de trimitere nu reiese dacă în acțiunea principală sunt îndeplinite aceste condiții. Revine instanței de trimitere obligația să verifice, după caz, aspectul dacă în acțiunea principală articolul 10 alineatul (1) punctul 3 și alineatul (2) din Legea bulgară privind TVA-ul se poate aplica în conformitate cu articolul 19 din Directiva TVA.

21. Instanța de trimitere a formulat cinci întrebări cu privire la interpretarea articolului 185 din Directiva TVA. Considerăm că este util să examinăm în continuare aceste întrebări într-o ordine diferită care să corespundă economiei acestei dispoziții. În plus, pentru interpretarea Directivei TVA, vom lua în considerare și jurisprudența Curții cu privire la Așasea directivă, care, în esență, a fost reformulată prin Directiva TVA aplicabilă în prezent.

A – *Cu privire la a doua întrebare: aplicarea mecanismului de regularizare*

22. Conform structurii articolului 185 din Directiva TVA, mai întâi, trebuie să se răspundă la cea de a doua întrebare, care se referă la alineatul (1) al dispoziției, prin urmare, la aplicabilitatea de principiu a mecanismului de regularizare. Prin intermediul acestei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă demolarea bunurilor de capital, dovedită în mod corespunzător, care are numai scopul de a crea bunuri de capital noi și moderne având aceeași destinație, reprezintă, în principiu, un caz de regularizare a deducerii.

1. Regimul special pentru bunurile de capital

23. Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie, mai întâi, să se țină seama de faptul că regularizarea deducerii în cazul bunurilor de capital face obiectul unui regim special(6), care este

prevăzută la articolele 187-191 din Directiva TVA. În sensul acestor dispoziții, prin bunuri de capital se înțeleg bunurile care se utilizează pe termen lung și ale căror costuri de achiziție sunt amortizate(7). Clădirile reprezintă cazul clasic de astfel de bunuri de capital, astfel încât, în speță, este aplicabil regimul special menționat.

24. Articolul 187 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA prevede pentru bunurile de capital regularizarea anuală a deducerii. Al doilea paragraf al acestei dispoziții prevede că această regularizare depinde de „modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate”. Astfel, pentru fiecare an din perioada de regularizare trebuie să se determine din nou dreptul de deducere a TVA-ului. Dacă într-un an acest drept de deducere nu există, conform articolului 187 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, trebuie să se regularizeze și, prin urmare, să se restituie o cincime din deducerea TVA-ului în amonte efectuată în anul de achiziție. Această verificare se repetă anual până la sfârșitul perioadei de regularizare.

25. Această determinare constantă a dreptului de deducere, prevăzută la articolul 187 alineatul (2) din Directiva TVA pentru bunurile de capital pe parcursul perioadei de regularizare, corespunde condițiilor prevăzute la articolul 185 alineatul (1) și articolul 184 din directivă pentru regularizarea deducerii. În ambele cazuri, pentru aplicarea mecanismului de regularizare, este necesară modificarea ulterioară a deducerii acordate inițial, respectiv a factorilor decisivi pentru determinarea deducerii. În acest scop, trebuie să se stabilească de fiecare dată dreptul ulterior de deducere a TVA-ului plătit în amonte. Prin urmare, nu este important dacă articolul 187 reglementează în mod autonom aplicarea mecanismului de regularizare pentru bunurile de capital sau dacă, la rândul său, necesită aplicarea criteriilor de regularizare de la articolul 185 alineatul (1) sau de la articolul 184. În orice caz, pentru ca mecanismul de regularizare să fie aplicabil în cazul bunurilor de capital, trebuie să fi intervenit o modificare ulterioară a dreptului de deducere.

26. Articolul 187 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA – ca și articolul 185 alineatul (1) sau articolul 184 din directivă – nu prevede în mod explicit modul în care trebuie determinat dreptul ulterior de deducere pentru fiecare an din perioada de regularizare. La articolul 167 și următoarele din capitolul 1 din titlul X al Directivei TVA se reglementează numai originea dreptului de deducere, adică dreptul din anul în care a fost achiziționat bunul de capital. Totuși, în opinia noastră, aceste dispoziții trebuie să se aplice în mod corespunzător pentru a se determina dreptul de deducere pentru fiecare an în curs.

27. În cadrul aplicării corespunzătoare a acestor dispoziții rezultă o anumită modificare în cazul verificării dreptului de deducere. Astfel, articolul 168 din Directiva TVA condiționează apariția dreptului de deducere de utilizarea bunului în scopul operațiunilor impozabile. Totuși, în general, la momentul nașterii dreptului, nu trebuie să se stabilească dacă un bun de capital este utilizat efectiv în acest scop, întrucât conform articolelor 167 și 63 din Directiva TVA dreptul de deducere ia naștere, în principiu, încă de la livrarea bunului către o persoană impozabilă(8). În mod necesar, utilizarea efectivă pentru operațiunile impozabile intervine numai ulterior. Prin urmare, pentru nașterea dreptului de deducere este determinant, în principiu, numai *intenția* de utilizare dovedită prin elemente obiective(9).

28. Dimpotrivă, pentru regularizarea deducerii, este posibil ca ulterior să se înființeze seama de utilizarea efectivă a bunului. În acest caz, trebuie ca dreptul de deducere pentru fiecare an din perioada de regularizare să se stabilească pe baza acestei luări în considerare ulterioare. Acest mod de a proceda corespunde scopului regularizării deducerii. Obiectivul acesteia este să se asigure persoana impozabilă, în special în cazul bunurilor de capital achiziționate, că deducerea reflectă utilizarea durabilă a bunului de capital în scopul operațiunilor impozabile(10).

2. Modificarea dreptului de deducere în lunile ianuarie și februarie 2010

29. În consecință, în speță, trebuie să se efectueze o regularizare în conformitate cu articolul 187 alineatul (2) din Directiva TVA numai dacă demolarea clădirilor a modificat dreptul de deducere în lunile ianuarie și februarie 2010. În conformitate cu articolul 168 litera (a) din Directiva TVA, aceasta ar fi situația atunci când în lunile ianuarie și februarie 2010 clădirile nu ar mai fi fost utilizate în scopul operațiunilor impozabile.

a) Criteriul legăturii directe și imediate

30. Nu este prima dată când se solicită Curții să se pronunțe cu privire la problema privind momentul când trebuie să se prezume utilizarea în scopul operațiunilor impozabile în sensul dispoziției menționate. Potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea a statuat că este necesar să existe o legătură directă și imediată între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau naștere dreptului de deducere(11).

31. Potrivit jurisprudenței constante existente, această cerință este valabilă atât pentru bunurile, cât și pentru serviciile pe care persoana impozabilă le-a achiziționat prin operații în amonte(12). Este adevărat că în Hotărârea EON ASET MENIDJMUNT, cea mai recentă în materie, Curtea a statuat că criteriul utilizării unei operații în amonte diferă după cum este vorba despre dobândirea unui serviciu sau a unui bun de capital și necesită o legătură directă și imediată cu operațiunile în aval numai în cazul dobândirii de servicii(13). Totuși, în opinia noastră, aceasta nu înseamnă că, în privința achiziționării de bunuri, are loc o îndepărtare de la jurisprudența existentă. În cauza menționată, Curtea făcuse o distincție evidentă în contextul serviciilor care de la început se utilizează parțial în scopuri private și parțial în scopuri profesionale. Conform jurisprudenței Curții, în acest domeniu există particularități care ar putea da naștere acestei diferențieri(14), dar care, în speță, sunt totuși lipsite de importanță.

32. De altfel, conform jurisprudenței constante, legătura directă și imediată pe care Curtea o consideră necesară presupune ca sumele cheltuite pentru achiziționarea operațiunilor în amonte să fie încorporate în elementele constitutive ale prețului operațiunilor impozitate în aval, lucru care înseamnă că aceste sume trebuie să fie încorporate în prețul operațiunilor în aval(15). În plus, Curtea a precizat că aici sunt cuprinse și operațiunile în amonte care sunt afectate cheltuielilor generale ale unei persoane impozabile. În cazul unor astfel de operațiuni în amonte, legătura necesară nu se face cu anumite operațiuni în aval, ci cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile, ceea ce înseamnă totalitatea operațiunilor în aval ale acesteia(16).

33. Aceste cerințe stabilite de Curte cu privire la nașterea dreptului de deducere necesită de asemenea o anumită adaptare în cadrul regularizării deducerii. Astfel cum s-a arătat(17), potrivit articolului 187 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, dreptul de deducere pentru anii cuprinși în perioada de regularizare trebuie să se determine în general pe baza utilizării *efective* a bunului de capital. În acest caz, legătura pe care Curtea o consideră necesară trebuie să existe între utilizarea efectivă a bunului de capital și operațiunile impozitate în aval. Legătura cu operațiunea în amonte, adică cu achiziția bunului de capital, este importantă numai pentru nașterea dreptului de deducere, întrucât la acel moment nu există încă nicio utilizare efectivă.

34. Este evident că aceste considerații abstracte formulate de Curte nu sunt ușor de aplicat într-un caz concret. Având în vedere diversitatea activităților economice, Curtea însăși a amintit încă de la început că nu poate fi descris în mod abstract și cu precizie legătura dintre operațiunile în amonte și cele în aval, necesar pentru deducere. Prin urmare, aplicarea concretă a criteriului legăturii directe și imediate în situația de fapt din cauza cu care a fost sesizat revine, în principiu, instanței naționale(18).

b) Aplicarea în prezenta cauză

35. Considerăm totuși că într-un caz precum cel în speță putem constata că există o legătură directă și imediată între utilizarea clădirilor în lunile ianuarie și februarie 2010 și operațiunile impozitate în aval.

36. Pe de o parte, acest lucru rezultă din împrejurarea că vânzarea pieselor din fier vechi obținute în urma demolării clădirilor a fost supusă TVA-ului. În această privință, se poate constata fără dificultate existența unei legături directe și imediate. În plus, cheltuielile legate de achiziționarea clădirilor care conțineau fierul constituie în mod indubitabil elemente constitutive ale prețului de vânzare al acestora. Pentru această constatare, este lipsit de relevanță faptul că în ceea ce privește clădirile demolate, prețul de cumpărare, respectiv valoarea care le-a fost atribuit în cadrul aportului în natură depășește în mod evident și substanțial venitul obținut pentru fierul vechi. Dreptul de deducere nu depinde de rezultatul economic al persoanei impozabile.

37. Acest lucru nu este contrazis nici de faptul că prin demolare clădirile au fost „distruse”, astfel cum precizează instanța de trimitere. Demolarea unei clădiri și valorificarea economică a componentelor obținute prin demolare reprezintă, într-o anumită măsură, consumul unui bun în cadrul procesului de producție al persoanei impozabile. Astfel cum a arătat și Comisia, un astfel de consum al unui bun economic reprezintă o formă obișnuită de utilizare în sensul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA. În acest sens, în legătură cu regularizarea deducerii, Curtea a statuat că, în cazul în care bunurile sau serviciile au fost consumate în totalitate în cadrul activității economice, nu există nicio modificare a factorilor în sensul actualului articol 185 alineatul (1) din Directiva TVA(19).

38. În plus, este de asemenea posibil să existe o legătură directă și imediată între demolarea clădirii în lunile ianuarie și februarie 2010 și producția de energie impozitată ulterior. Această concluzie este valabilă în special în contextul în care, în mod evident, clădirile demolate au fost achiziționate împreună cu un teren și cu alte clădiri. De asemenea, achiziția concomitentă a tuturor acestor imobile reprezintă în mod incontestabil un element constitutiv al prețului pentru producția ulterioară de energie care se va efectua pe acest teren. În această privință, suntem de acord cu Comisia în sensul că demolarea unora dintre clădiri nu modifică în niciun caz această concluzie, atunci când demolarea face parte – precum în speță – din modernizarea instalației. Astfel, achiziția și demolarea clădirilor au ca scop final producerea de energie, ceea ce reprezintă operațiuni impozabile în aval.

39. De altfel, este irelevant aspectul dacă reconstrucția termocentralei se desfășoară cu succes și dacă se va produce efectiv energie electrică. Potrivit jurisprudenței, dreptul de deducere există, în principiu, și în faza inițială a unei activități economice care nu ajunge niciodată la stadiul de realizare a operațiunilor. Dreptul de deducere exercitat pentru activitățile pregătitoare rămâne valabil și în cazul în care activitatea economică prevăzută nu dă naștere la operațiuni impozabile(20).

40. Astfel, trebuie să se concluzioneze că, în speță, există și pentru lunile ianuarie și februarie

2010 un drept de deducere cu privire la clădirile demolate, astfel încât mecanismul de regularizare ar fi, *a priori*, inaplicabil. Ne permitem să amintim că în acest caz – prin aplicarea corespunzătoare a articolului 188 alineatul (1) din Directiva TVA – regularizarea deducerii ar fi exclusiv pentru restul perioadei de regularizare.

3. Distrugerea în sensul articolului 185 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA

41. Această constatare nu pot fi repusă în discuție de împrejurarea că articolul 185 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA prevede faptul că, „în cazul distrugerii [...] demonstrate sau confirmate în mod corespunzător”, nu se efectuează regularizări conform alineatului (1) al dispoziției. Din această dispoziție s-ar putea trage concluzia că în cazul distrugerii unui bun trebuie să se efectueze, în principiu, o regularizare în conformitate cu articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA, întrucât, în caz contrar, la alineatul (2) primul paragraf al dispoziției nu ar fi fost necesar să se prevadă nicio excepție pentru această situație.

42. Mai întâi, nu este important să se stabilească dacă articolul 185 din Directiva TVA este într-adevăr aplicabil bunurilor care reprezintă bunuri de capital. Această problemă s-ar putea ridica deoarece articolele 187-191 din Directiva TVA instituie un regim special pentru bunurile de capital, care stabilește condiții proprii pentru regularizare, iar articolele 186 și 189 conțin, fiecare, autorizări separate și diferite în vederea aplicării articolelor 184 și 185, respectiv a articolelor 187 și 188 din Directiva TVA.

43. În orice caz, noțiunea „distrugere” prevăzută la articolul 185 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA poate fi interpretată în sensul că aceasta cuprinde numai distrugerile de bunuri care nu se realizează în scopul operațiunilor impozitate ale unei persoane impozabile. În opinia noastră, în cazul în care un bun este distrus, de exemplu, în mod fortuit sau în scopuri de ordin privat ale persoanei impozabile, mecanismul de regularizare prevăzută la articolul 185 din Directiva TVA este, în principiu, aplicabil.

4. Abuzul

44. În sfârșit, dorim să abordăm și acuzația de abuz susținută în speță, cel puțin în mod implicit, de guvernul bulgar și de administrația fiscală bulgară. Este adevărat că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin dreptul Uniunii în materia TVA-ului(21). Potrivit jurisprudenței Curții, administrația fiscală poate solicita, cu efect retroactiv, rambursarea sumelor deduse, dacă o persoană impozabilă a simulat că ar intenționa să desfășoare o anumită activitate economică(22). În plus, unei persoane impozabile i se poate refuza dreptul de deducere în cazul în care operațiunile pe care se întemeiază acest drept reprezintă o practică abuzivă. Acest lucru presupune, printre altele, ca aplicarea legislației privind TVA-ul să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții(23).

45. Totuși, în speță, Curtea nu dispune de elemente care să justifice acuzația unui abuz în privința TVA-ului. În cadrul activității sale economice, persoana impozabilă a luat decizii legate de investiții al căror sens nu implică, în principiu, examinarea acestora pentru găsirea unor motive legate de legislația privind TVA-ul. În aceste condiții, menținerea deducerii pentru achiziționarea clădirilor demolate ulterior este conformă jurisprudenței constante potrivit căreia regimul de deduceri urmărește să elimine în întregime sarcina TVA-ului datorat sau plătit de persoana impozabilă în cadrul tuturor activităților sale economice(24).

46. În speță, menținerea deducerii este conformă și cu obiectivele mecanismului de regularizare. Pe de o parte, acesta trebuie să împiedice obținerea unui avantaj economic nejustificat de către persoana impozabilă în raport cu consumatorul final(25). În speță nu reiese

un astfel de avantaj, întrucât, după demolare, persoana impozabilă nu poate utiliza clădirea în scopuri personale. Pe de altă parte, mecanismul de regularizare trebuie să asigure legătura dintre deducerea TVA-ului în amonte și perceperea taxei respective în aval(26). Am prezentat deja această legătură(27).

47. Aspectul dacă, în cadrul aportului de capital, clădirile au fost evaluate la valoarea reală reprezintă o problemă diferită. Se poate pune întrebarea dacă clădirile care vor fi demolate în scurt timp trebuie să fie contabilizate cu aproximativ 8,9 milioane BGN, dând naștere astfel necesității unei amortizări corespunzătoare. Totuși, aceasta reprezintă o problemă referitoare numai la impozitul pe profit.

48. În schimb, în ceea ce privește TVA-ul, această chestiune este lipsită de importanță. Astfel, conform jurisprudenței constante, pentru stabilirea cuantumului bazei de impozitare și, astfel, și a cuantumului deducerii, determinant este contraprestația primită efectiv, iar nu o valoare evaluată potrivit unor criterii obiective(28). Astfel, cuantumul deducerii rămâne neschimbat chiar și atunci când o persoană impozabilă a plătit un preț în mod obiectiv prea mare pentru achiziția unui bun.

5. Concluzie intermediară

49. Astfel, la a doua întrebare formulată de instanța de trimitere trebuie să se răspundă că, potrivit articolului 187 alineatul (2) din Directiva TVA, distrugerea bunurilor de capital, efectuată cu scopul de a crea bunuri noi și moderne având aceeași destinație, nu conduce la regularizarea deducerii, dacă distrugerea reprezintă o utilizare în scopul operațiunilor impozabile în sensul articolului 168 din directivă.

B – Cu privire la a patra întrebare: compatibilitatea dispoziției naționale

50. Prin intermediul celei de a patra întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 185 din Directiva TVA se opune unei dispoziții naționale care prevede regularizarea deducerii în cazul distrugerii bunului, dacă la achiziționarea acestuia plata s-a efectuat în integralitate, iar taxa pe valoarea adăugată calculată a fost achitată, și care impune o altă condiție decât plata pentru neefectuarea regularizării.

51. Din răspunsul nostru la a doua întrebare preliminară rezultă că în conformitate cu articolul 187 alineatul (2) din Directiva TVA, distrugerea unui bun de capital nu conduce la aplicarea mecanismului de regularizare, dacă distrugerea reprezintă o utilizare în scopul operațiunilor impozabile în sensul articolului 168 din directivă. Prin urmare, la cea de a patra întrebare a instanței de trimitere trebuie să se răspundă că o reglementare națională care prevede regularizarea deducerii de TVA în cazul distrugerii bunurilor de capital, indiferent dacă aceasta se realizează în scopul operațiunilor impozabile, nu este compatibilă cu articolul 187 alineatul (2) și cu articolul 168 din Directiva TVA.

C – Cu privire la restul întrebărilor

52. Având în vedere răspunsul propus de noi la întrebările a doua și a patra formulate de instanța de trimitere, nu mai este necesar să se răspundă la celelalte întrebări preliminare. Prima, a treia și a cincea întrebare preliminară vizează interpretarea articolului 185 alineatul (2) din Directiva TVA, care prevede excepții de la obligația de regularizare. În mod evident, răspunsul la aceste întrebări este relevant în acțiunea principală numai dacă mecanismul de regularizare este, în principiu, aplicabil. Totuși, în opinia noastră, astfel cum am arătat anterior(29), nu aceasta este situația în speță.

V – Concluzie

53. Având în vedere aceste considerații, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare formulate de Administrativen Sad Varna după cum urmează:

„1) Articolul 187 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că distrugerea bunurilor de capital, efectuată cu scopul de a crea bunuri noi și moderne având aceeași destinație, nu conduce la regularizarea deducerii, dacă distrugerea reprezintă o utilizare în scopul operațiunilor impozabile în sensul articolului 168 din directivă.

2) O reglementare națională care prevede regularizarea deducerii de TVA în cazul distrugerii bunurilor de capital, indiferent dacă aceasta se realizează în scopul operațiunilor impozabile, nu este compatibilă cu articolul 187 alineatul (2) și cu articolul 168 din Directiva TVA.”

1 – Limba originală: germană.

2 – Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 24).

3 – JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

4 – Așa cum a fost interpretată de Consiliul din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1).

5 – A se vedea Hotărârea din 27 noiembrie 2003, Zita Modes (C-497/01, Rec., p. I-14393, punctul 40), Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF (C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 37), și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Schriever (C-444/10, Rep., p. I-11071, punctul 24).

6 – A se vedea Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 55).

7 – A se vedea Hotărârea Centralan Property (citată la nota de subsol 6, punctul 55).

8 – A se vedea Hotărârea din 22 martie 2012, Klub (C-153/11, punctul 36).

9 – A se vedea Concluziile prezentate la 1 martie 2012 în cauza X (C-334/10, Rep., p. I-10205, punctul 81).

10 – A se vedea Hotărârea Centralan Property (citată la nota de subsol 6, punctul 77).

11 – A se vedea Hotărârea din 6 aprilie 1995, BLP Group (C-4/94, Rec., p. I-983, punctul 19), Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank (C-98/98, Rec., p. I-4177, punctul 24), Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National (C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 26), Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00, Rec., p. I-6663, punctul 29), Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H (C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 26), Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 79), Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand (C-435/05, Rep., p. I-1315, punctul 23), și Hotărârea SKF (citată la nota de subsol 5, punctul 57).

12 – A se vedea în special Hotărârile Midland Bank (citată la nota de subsol 11, punctul 20) și SKF (citată la nota de subsol 5, punctul 57).

- 13 – A se vedea Hotărârea din 16 februarie 2012, EON ASET MENIDJMUNT (C-118/11, punctele 45 și 46).
- 14 – A se vedea Hotărârea EON ASET MENIDJMUNT (citată la nota de subsol 13, punctul 53 și următoarele) și concluziile noastre prezentate în cauza X (citate la nota de subsol 9, punctul 23 și următoarele).
- 15 – A se vedea Hotărârile Midland Bank (citată la nota de subsol 11, punctul 30), Abbey National (citată la nota de subsol 11, punctul 28), Cibo Participations (citată la nota de subsol 11, punctul 31), Investrand (citată la nota de subsol 11, punctul 23), SKF (citată la nota de subsol 5, punctele 57 și 60) și EON ASET MENIDJMUNT (citată la nota de subsol 13, punctul 48).
- 16 – A se vedea Hotărârile Midland Bank (citată la nota de subsol 11, punctul 31), Abbey National (citată la nota de subsol 11, punctul 35), Cibo Participations (citată la nota de subsol 11, punctul 33), Investrand (citată la nota de subsol 11, punctul 24), SKF (citată la nota de subsol 5, punctul 58) și EON ASET MENIDJMUNT (citată la nota de subsol 13, punctul 47).
- 17 – A se vedea mai sus punctul 27 și următorul.
- 18 – A se vedea Hotărârile Midland Bank (citată la nota de subsol 11, punctul 25) și SKF (citată la nota de subsol 5, punctul 63).
- 19 – A se vedea Hotărârea din 17 mai 2001, Fischer și Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, Rec., p. I-4049, punctul 91).
- 20 – A se vedea Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO (C-110/94, Rec., p. I-857, punctul 20), și Hotărârea Fini H (citată la nota de subsol 11, punctul 22).
- 21 – A se vedea Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch (C-504/10, Rep., p. I-10853, punctul 50) și jurisprudența citată.
- 22 – A se vedea Hotărârea Klub (citată la nota de subsol 8, punctul 48) și jurisprudența citată.
- 23 – A se vedea printre altele Hotărârile Halifax și alții (citată la nota de subsol 11, punctul 74) și Tanoarch (citată la nota de subsol 21, punctul 52).
- 24 – A se vedea printre altele Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, Rec., p. 655, punctul 19), și Hotărârea Klub (citată la nota de subsol 8, punctul 35).
- 25 – Hotărârea din 14 septembrie 2006, Wollny (C-72/05, Rec., p. I-8297, punctul 35).
- 26 – Hotărârea Wollny (citată la nota de subsol 25, punctul 36).
- 27 – A se vedea mai sus punctul 35 și următoarele.
- 28 – A se vedea printre altele Hotărârea din 5 februarie 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec., p. 445, punctul 13), și Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, punctul 27).
- 29 – A se vedea mai sus punctul 22 și următoarele.